

Radicado Virtual No.
000S2024000302

100202208 – 0095

Bogotá, D.C., 22 de enero de 2024

Tema: Impuesto de timbre nacional
Descriptor: Causación, sucesiones por causa de muerte ante notario.
Fuentes formales: Artículos 519, 530 y 530-1 del Estatuto Tributario.
Sentencia C-405 de 2023 de la Corte Constitucional.

Este Despacho es competente para resolver las solicitudes de reconsideración de conceptos expedidos por la Subdirección de Normativa y Doctrina¹.

A) Solicitud de reconsideración.

Mediante radicado No. 000717 de 21/06/2023 el señor Luis Fernando Jaramillo Duque solicitó a este Despacho reconsiderar el Concepto 006453 - interno 622 del 30 de mayo de 2023 (Adición al Concepto General sobre el impuesto de timbre nacional con motivo de la Ley 2277 de 2022), concretamente, el siguiente aparte:

“(…) 3.2. ¿Se causa el Impuesto cuando el bien inmueble es transferido como consecuencia de una sucesión por causa de muerte? En caso de ser así ¿la causación del Impuesto se debe analizar en relación con cada bien inmueble que conforme el acervo o masa de bienes que el difunto ha dejado?”

El artículo 673 del Código Civil señala que la sucesión por causa de muerte es uno de los modos de adquirir el dominio; por ende, teniendo en cuenta lo indicado en los puntos #3 y #3.1. de este título, es de colegir que, para efectos del Impuesto, el concepto de “enajenación a cualquier título” comprende la transferencia de la propiedad de un bien inmueble como consecuencia de dicha sucesión.

¹ Ver: Num. 20, Art. 55, Decreto 1742 de 2020.

Ahora bien, sin desconocer que la sucesión puede darse a título universal o singular (cfr. artículo 1008 del Código Civil), la verificación sobre la causación del Impuesto deberá llevarse a cabo considerando la totalidad de los bienes inmuebles que conforman el acervo que el difunto ha dejado y que son objeto de transferencia (adjudicación). Esto, por cuanto, del numeral 3 del artículo 3 del Decreto 902 de 1988 (por el cual se autoriza la liquidación de herencias y sociedades conyugales vinculadas a ellas ante notario público y se dictan otras disposiciones) se desprende que, con la liquidación de la herencia, se extiende una sola escritura pública:

“Artículo 3º Para la liquidación de la herencia y de la sociedad conyugal cuando fuere el caso, se procederá así:
(...)

3. Diez (10) días después de publicado el edicto sin que se hubiere formulado oposición por algún interesado y cumplida la intervención de las autoridades tributarias en los términos establecidos por las disposiciones correspondientes, siempre que los impuestos a cargo del causante hubieren sido cancelados o se hubiere celebrado acuerdo de pago con los respectiva autoridad, procederá el notario a extender escritura pública, con la cual quedará solemnizada y perfeccionada la partición o adjudicación de la herencia (...). Dicha escritura deberá ser suscrita por los asignatarios (...) o por sus apoderados.
(...)

El notario no podrá extender la respectiva escritura, sin el lleno de los requisitos exigidos por el presente numeral.” (énfasis propio)

Al respecto, es menester recordar que, de conformidad con el inciso 3º del artículo 519 del Estatuto Tributario, la causación del Impuesto se materializa cuando el documento que involucra la enajenación a cualquier título (adjudicación para el caso de la sucesión por causa de muerte) de bienes inmuebles -cuyo valor en conjunto sea mayor a 20.000 UVT y no hayan sido objeto de este Impuesto- se eleva a escritura pública.

De allí que, con el propósito de determinar la respectiva carga impositiva, no resulte viable examinar por separado cada uno de los bienes inmuebles adjudicados ni tener en cuenta las respectivas asignaciones realizadas a los herederos.

En este punto, es importante igualmente señalar que, a la luz del artículo 515 del Estatuto Tributario, los sujetos pasivos serán todas aquellas «personas naturales o jurídicas, sus asimiladas, y las entidades públicas no exceptuadas expresamente» que intervengan como suscriptores de la escritura pública mediante la cual se solemniza y perfecciona la partición o adjudicación de la herencia. (...)

Al respecto, el peticionario argumenta lo siguiente: “(...) «enajenar» y «suceder» son conceptos jurídicos distintos que no pueden asimilarse entre sí. La transferencia voluntaria de bienes en una enajenación difiere en su naturaleza y consecuencias de la transferencia automática de bienes en una sucesión por causa de muerte. Por lo tanto, aplicar el impuesto de timbre a la escritura pública que asigna o reparte los bienes de una sucesión por causa de muerte, no tiene una base jurídica sólida y sería contrario a los principios fundamentales de nuestro sistema legal, al aplicar un impuesto por vía de interpretación extensiva o analógica.”

En ese orden de ideas, el peticionario solicita la reconsideración del concepto en los siguientes términos: “Por todo lo anterior, considero que no existe razón válida para equiparar el modo de adquirir por sucesión al de adquirir por enajenación, ante lo cual solicito respetuosamente la reconsideración del concepto de la referencia en el sentido de que la escritura pública de sucesión ante notario no está gravada con el impuesto de timbre.”

Mediante Radicado No. 001233 de 14/11/2023, el señor Eduardo Durán Gómez, en su calidad de presidente de la Unión Colegiada del Notariado Colombiano, presenta coadyuvancia a la solicitud de reconsideración realizada por el señor Luis Fernando Jaramillo Duque.

B) Pronunciamiento de este Despacho.

Como es posible ver, la discusión que plantean los peticionarios gira alrededor del concepto de “enajenación a cualquier título” previsto en el inciso 3 y en el párrafo 3 del artículo 519 del Estatuto Tributario (ET).

En la Sentencia C-405 de 2023, la Corte Constitucional explicó que el hecho generador del impuesto de timbre está regulado en términos generales en el artículo 519 del ET y que el artículo 530 del ET contempla cincuentas y seis exenciones a este². Esta primera aproximación de la Corte al hecho generador del impuesto de timbre muestra que este debe ser interpretado de una manera amplia y las exenciones de manera restrictiva.

Bajo ese entendimiento, la Corte Constitucional indicó que “el hecho gravable hace referencia a la elevación a escritura pública de documentos en los que se haya realizado enajenación de inmuebles “a cualquier título” cuyo valor sea inferior a veinte mil (20.000) UVT y no haya sido sujeto al impuesto de timbre. Sobre este concepto que encaja dentro de la disciplina propia del derecho civil, pero como se observa en esta ocasión, es aplicado en materia tributaria, se han presentado varios pronunciamientos relevantes por parte de entidades competentes en la materia como la Sección Cuarta del Consejo de Estado y la DIAN.”³ Pronunciamientos a los que se hará referencia a continuación.

En efecto, desde el punto de vista general, el Consejo de Estado⁴ ha manifestado que la “enajenación a cualquier título” es un concepto que «debe entenderse en su sentido natural y obvio, como la acción de “pasar o transmitir a alguien el dominio de algo o algún otro derecho sobre ello”» siendo lo determinante el traslado del dominio⁵. En la misma línea, la Corte Constitucional trajo a colación el concepto DIAN objeto de disenso, en el cual se replica la aproximación amplia al concepto de “enajenación a cualquier título” desarrollada por el Consejo de Estado.

Ahora bien, en concordancia con el artículo 530 del ET, la Corte ha sostenido que existen eventos que suponen una enajenación y, aun así, no están gravados con el impuesto de

² Ver: Par. 81, Sentencia C-405 de 2023, Corte Constitucional.

³ Par. 99, Sentencia C-405 de 2023, Corte Constitucional.

⁴ Consejo de Estado. Sala de lo Contencioso Administrativo. Sección Cuarta. Radicado No. 11001-03-27-000-2013-00025-00(20436). C.P. Jorge Octavio Ramírez Ramírez. Sentencia del 25 de mayo de 2017.

⁵ Ver: Par. 99, Sentencia C-405 de 2023, Corte Constitucional.

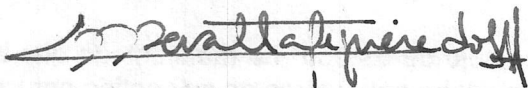
timbre. Esto sucede porque el Legislador, en el marco de su libertad de configuración, contempló expresamente eventos en los que el impuesto no se causa. Algunos de estos ejemplos son:

1. La transferencia de un inmueble como consecuencia de la liquidación de la sociedad conyugal⁶.
2. Los aportes de inmuebles a sociedades nacionales⁷.
3. La transferencia de inmuebles en procesos de fusiones o escisiones adquisitivas o reorganizativas⁸.
4. Las escrituras públicas de enajenación de inmuebles para para viviendas urbanas clasificadas en los estratos uno, dos y tres⁹.
5. La transferencia de inmuebles cuyo valor sea inferior a 20.000 UVT¹⁰.
6. La transferencia de inmuebles cuya transferencia fue gravada previamente con el impuesto de timbre¹¹.

Así, en ausencia de un tratamiento exceptivo previsto por la ley respecto de las sucesiones que involucran la transferencia de bienes inmuebles mediante escrituras públicas **se confirma** lo concluido en el punto 3.2 del Concepto 006453 - interno 622 del 30 de mayo de 2023 (Adición al Concepto General sobre el impuesto de timbre nacional «el Impuesto en adelante» con motivo de la Ley 2277 de 2022).

En los anteriores términos se resuelve su solicitud y finalmente le manifestamos que la Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales -DIAN-, con el fin de facilitar a los contribuyentes, usuarios y público en general el acceso directo a sus pronunciamientos doctrinarios, ha publicado en su página de internet www.dian.gov.co, la base de conceptos en materia tributaria, aduanera y cambiaria expedidos desde el año 2001, la cual se puede ingresar por el ícono de “Normatividad” –“Doctrina”, dando click en el link “Doctrina Dirección de Gestión Jurídica”.

Atentamente,



GUSTAVO ALFREDO PERALTA FIGUEREDO
Director de Gestión Jurídica
UAE-Dirección de Impuestos y Aduanas Nacionales

Proyectó: Silvio Efraín Benavides Rosero – Subdirección de Normativa y Doctrina
Revisó: Pedro Pablo Contreras Camargo – Subdirección de Normativa y Doctrina
Ana Karina Méndez Fernández – Asesora del Despacho de la Dirección de Gestión Jurídica

⁶ Ver: Par. 100, Sentencia C-405 de 2023, Corte Constitucional.

⁷ Ver: Par. 100, Sentencia C-405 de 2023, Corte Constitucional en concordancia con el artículo 319 del ET.

⁸ Ver: Par. 100, Sentencia C-405 de 2023, Corte Constitucional en concordancia con el artículo 319-4 del ET.

⁹ Ver: Artículo 530-1 del ET.

¹⁰ Ver: Inciso 3, artículo 519 del ET, modificado por el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022.

¹¹ Ver: Inciso 3, artículo 519 del ET, modificado por el artículo 77 de la Ley 2277 de 2022.